

BAB II

KAJIAN PUSTAKA, KERANGKA PEMIKIRAN DAN HIPOTESIS

2.1 Kajian Pustaka

2.1.1. Pengertian Audit

Pengertian audit dapat difahami dari beberapa konsep menurut para ahli sebagai berikut :

Auditing Menurut Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley (2008:4) adalah :

“Auditing is the accumulation and evaluation of evidence about information to determine and report on the degree of correspondence between the information and established criteria. Auditing should be done by a competent person”.

Pengertian auditing menurut Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley di atas telah dialih bahasa oleh Herman Wibowo (2008) yaitu :

"Pengumpulan dan evaluasi bukti tentang informasi untuk menentukan dan melaporkan derajat kesesuaian antara informasi itu dan kriteria yang telah ditetapkan. Audit harus dilakukan oleh orang yang kompeten dan independen”.

Sedangkan pengertian Auditing menurut Mulyadi (2002:9) adalah:

”Auditing adalah proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif mengenai pernyataan-pernyataan

tentang kegiatan dan kejadian ekonomi, dengan tujuan untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara pernyataan-pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan, serta penyampaian hasil-hasilnya kepada pemakai yang berkepentingan”.

Berdasarkan beberapa pengertian di atas, maka dapat diketahui bahwa pengertian audit adalah pengumpulan dan pengevaluasian bukti mengenai informasi untuk menentukan dan melaporkan tingkat kesesuaian antara informasi dengan kriteria yang telah ditetapkan. Audit juga harus dilaksanakan oleh orang yang kompeten dan independen atau seseorang dengan profesi sebagai auditor. Untuk melaksanakan audit, harus ada informasi dalam bentuk yang dapat dibuktikan dan beberapa kriteria untuk mengevaluasinya yang sangat tergantung pada informasi yang sedang diaudit.

Bukti audit merupakan informasi yang digunakan oleh auditor untuk menentukan apakah informasi yang sedang diaudit pernyataannya sesuai dengan kriteria yang telah ditetapkan. Perolehan kualitas dan jumlah bukti yang cukup sangat penting untuk memenuhi tujuan audit. Kompetensi orang yang melaksanakan audit tidak akan berarti bila ia memiliki kemampuan dalam mengumpulkan dan mengevaluasi bukti. Laporan audit harus menginformasikan tingkat kesesuaian antara informasi dengan kriteria yang telah ditetapkan kepada pembacanya.

2.1.2. Jenis Audit

Randal J. Elder, Mark s. Beasley, Alvin A. Arens, Amin Abadi Jusuf yang telah diterjemahkan oleh Desti Fitriani (2011: 16), mengemukakan tiga jenis audit, yaitu :

1) Audit operasional

Audit operasional mengevaluasi efisiensi dan efektifitas setiap bagian dari prosedur dan metode operasi organisasi. Pada akhir audit operasional, manajemen biasanya mengharapkan saran-saran untuk memperbaiki operasi. Dalam audit operasional, review atau Penelaahan yang dilakukan tidak terbatas pada akuntansi tetapi dapat mencakup evaluasi atas struktur organisasi, operasi komputer, metode produksi, pemasaran, dan semua bidang lain dimana auditor menguasainya.

2) Audit ketaatan

Audit ketaatan dilaksanakan untuk menentukan apakah pihak audit telah mengikuti prosedur, aturan atau ketentuan tertentu yang ditetapkan oleh otoritas yang lebih tinggi.

3) Audit laporan keuangan

Audit laporan keuangan dilakukan untuk menentukan apakah laporan keuangan (informasi yang diverifikasi) telah dinyatakan sesuai dengan kriteria tertentu. Biasanya kriteria yang berlaku adalah prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum *Generally accepted accounting principles* (GAAP), walaupun auditor mungkin saja melakukan audit atas laporan keuangan yang disusun dengan menggunakan akuntansi dasar kas atau

beberapa dasar lainnya yang cocok untuk organisasi tersebut. Dalam menentukan apakah laporan keuangan telah dinyatakan secara wajar sesuai standar akuntansi yang berlaku umum, auditor mengumpulkan bukti untuk menetapkan apakah laporan keuangan itu mengandung kesalahan yang vital atau salah saji lainnya.

2.1.3 Fungsi Audit

Fungsi audit Menurut (SA) Seksi 322 Pertimbangan atas Pengendalian Internal dalam Laporan Keuangan yang dikutip oleh Mulyadi (2011 : 36) menyebutkan bahwa :

“Tugas fungsi audit adalah menyelidiki dan menilai pengendalian intern dan efisiensi pelaksanaan fungsi berbagai unit organisasi. Dan merupakan bentuk pengendalian untuk mengukur dan menilai efektifitas unsur-unsur pengendalian intern yang lain.”

Berdasarkan pengertian di atas dapat disimpulkan fungsi audit merupakan kegiatan penilaian yang bebas, yang terdapat dalam organisasi, yang dilakukan dengan cara memeriksa akuntansi, keuangan dan kegiatan lain untuk memberikan jasa bagi manajemen dalam melaksanakan tanggung jawab mereka, dengan cara menyajikan analisis, penilaian, rekomendasi dan komentar-komentar penting terhadap kegiatan manajemen. Audit berhubungan dengan semua tahap kegiatan perusahaan, sehingga tidak terbatas pada audit atas catatan-catatan akuntansi. Untuk mencapai tujuan tersebut, auditor melaksanakan kegiatan-kegiatan berikut :

1. Pemeriksaan dan penilaian terhadap efektifitas pengendalian internal dan mendorong penggunaan pengendalian internal yang efektif dengan biaya yang minimum.
2. Menentukan sampai seberapa jauh pelaksanaan kebijakan manajemen puncak dipatuhi.
3. Menentukan sampai seberapa jauh kekayaan perusahaan dipertanggungjawabkan dan dilindungi dari segala macam kerugian.
4. Menentukan keandalan informasi yang dihasilkan oleh beberapa bagian dalam perusahaan.
5. Memberikan rekomendasi perbaikan rekomendasi perbaikan kegiatan-kegiatan perusahaan.

2.1.4 Standar Auditing

Standar auditing merupakan pedoman umum untuk membantu auditor memenuhi tanggung jawab profesionalnya dalam audit atas laporan keuangan historis. Standar ini mencakup pertimbangan mengenai kualitas profesional seperti kompetensi dan independensi, persyaratan pelaporan, dan bukti. Arens, Elder, dan Beasley (2012:42).

A. Prinsip-Prinsip Umum Dan Tanggung Jawab

- SPA 200, “Tujuan Keseluruhan Auditor Independen dan Pelaksanaan Suatu Audit Berdasarkan Standar Perikatan Audit”
- SPA 210, “Persetujuan atas Syarat-syarat Perikatan Audit”
- SPA 220, “Pengendalian Mutu untuk Audit atas Laporan Keuangan”

- SPA 230, “Dokumentasi Audit”
- SPA 240, “Tanggung Jawab Auditor Terkait Dengan Kecurangan Dalam Suatu Audit Atas Laporan Keuangan”.
- SPA 250, “Pertimbangan Atas Peraturan Perundang-Undangan Dalam Audit Laporan Keuangan”.
- SPA 260, “Komunikasi Dengan Pihak Yang Bertanggung Jawab Atas Tata Kelola”
- SPA 265, “Pengomunikasian Defisiensi Dalam Pengendalian Internal Kepada Pihak Yang Bertanggung Jawab Atas Tata Kelola Dan Manajemen”.

B. Penilaian Risiko dan Respons terhadap Risiko yang telah Dinilai.

- SPA 300, “Perencanaan Suatu Audit Atas Laporan Keuangan”.
- SPA 315, “Pengindentifikasian Dan Penilaian Risiko Salah Saji Material Melalui Pemahaman Atas Entitas Dan Lingkungannya”.
- SPA 320, “Materialitas Dalam Perencanaan Dan Pelaksanaan Audit”.
- SPA 330, “Respons Auditor Terhadap Risiko Yang Telah Dinilai”.
- SPA 402, “Pertimbangan Audit Terkait Dengan Entitas Yang Menggunakan Suatu Organisasi Jasa”.
- SPA 450, “Pengevaluasian Atas Salah Saji Yang Diidentifikasi Selama Audit”.

C. Bukti Audit

- SPA 500, “Bukti Audit”.
- SPA 501, “Bukti Audit – Pertimbangan Spesifik Atas Unsur Pilihan”.

- SPA 505, “Konfirmasi Eksternal”.
- SPA 510, “Perikatan Audit Tahun Pertama – Saldo Awal”.
- SPA 520, “Prosedur Analitis”.
- SPA 530, “Sampling Audit”.
- SPA 540, “Audit Atas Estimasi Akuntansi, Termasuk Estimasi Akuntansi Nilai Wajar, Dan Pengungkapan Yang Bersangkutan”.
- SPA 550, “Pihak Berelasi”.
- SPA 560, “Peristiwa Kemudian”.
- SPA 570, “Kelangsungan Usaha”.
- SPA 580, “Representasi Tertulis”.

D. Penggunaan Pekerjaan Pihak Lain

- SPA 600, “Pertimbangan Khusus – Audit Atas Laporan Keuangan Grup (Termasuk Pekerjaan Auditor Komponen)”.
- SPA 610, “Penggunaan Pekerjaan Auditor Internal”.
- SPA 620, “Penggunaan Pekerjaan Seorang Pakar Auditor”.

E. Kesimpulan Audit dan Pelaporan

- SPA 700, “Perumusan Suatu Opini Dan Pelaporan Atas Laporan Keuangan”.
- SPA 705, “Modifikasi Terhadap Opini Dalam Laporan Auditor Independen”.
- SPA 706, “Paragraf Penekanan Suatu Hal Dan Paragraf Hal Lain Dalam Laporan Auditor Independen”.

- SPA 710, “Informasi Komparatif – Angka Korespondensi Dan Laporan Keuangan Komparatif”.
- SPA 720, ”Tanggung Jawab Auditor Atas Informasi Lain Dalam Dokumen Yang Berisi Laporan Keuangan Auditan”.

F. Area-Area Khusus

- SPA 800, “Pertimbangan Khusus – Audit Atas Laporan Keuangan Yang Disusun Sesuai Dengan Kerangka Bertujuan Khusus”.
- SPA 805, “Pertimbangan Khusus – Audit Atas Laporan Keuangan Tunggal Dan Unsur, Akun, Atau Pos Spesifik Dalam Suatu Laporan Keuangan”.
- SPA 810, “Perikatan Untuk Melaporkan Ikhtisar Laporan Keuangan

International Standards on Auditing (ISA) yang diterbitkan oleh International Auditing and Assurance Standards Board segera akan diadopsi di Indonesia dan diterapkan oleh Akuntan Publik untuk melakukan audit atas laporan keuangan untuk periode yang dimulai pada atau setelah 1 Januari 2013. Adopsi ini dilakukan sebagai bagian dari proses untuk memenuhi salah satu butir Statement of Membership Obligation dari International Federation of Accountants, yang harus dipatuhi oleh profesi Akuntan Publik di Indonesia.

2.1.5 Jenis Auditor

Menurut Randal J. Elder, Mark s. Beasley dan Alvin A. Arens yang diterjemahkan oleh Desti Fitriani (2011 : 160) menyebutkan bahwa terdapat beberapa jenis auditor dari sisi kelembagaan maupun perorangan yang berpraktik

melakukan kegiatan audit pada saat ini. Jenis yang paling umum adalah kantor akuntan publik, auditor badan akuntabilitas pemerintah, auditor pajak dan auditor internal yang akan dijelaskan sebagai berikut :

1. Kantor akuntan publik

Kantor akuntan publik bertanggung jawab mengaudit laporan keuangan historis yang dipublikasikan oleh semua perusahaan terbuka, kebanyakan perusahaan lain yang cukup besar dan banyak perusahaan serta organisasi nonkomersial yang lebih kecil. Oleh karena luasnya penggunaan laporan keuangan yang telah diaudit dalam perekonomian Indonesia serta keakraban para pelaku bisnis dan pemakai lainnya, sudah lazim digunakan istilah auditor dan kantor akuntan publik dengan pengertian yang sama, meskipun ada beberapa jenis auditor. Sebutan kantor akuntan publik mencerminkan fakta bahwa auditor yang menyatakan pendapat audit atas laporan keuangan harus memiliki lisensi sebagai akuntan publik KAP seringkali disebut auditor eksternal atau auditor independen untuk membedakannya dengan auditor internal dalam lingkup perusahaan.

2. Auditor internal pemerintah

Auditor internal Pemerintah adalah auditor yang bekerja untuk badan pengawasan keuangan dan pembangunan (BPKP) guna melayani kebutuhan pemerintah. Porsi utama upaya audit BPKP adalah dikerahkan untuk mengevaluasi efisiensi dan efektifitas operasional berbagai program pemerintah. BPKP mempekerjakan lebih dari 4000 orang auditor diseluruh Indonesia. Auditor BPKP juga sangat dihargai dalam profesi audit

3. Auditor badan pemeriksa keuangan

Auditor pemeriksa keuangan adalah auditor yang bekerja untuk badan pemeriksa keuangan (BPK) Republik Indonesia, badan yang dadurikan berdasarkan konstitusi Indonesia. Dipimpin oleh seorang kepala BPK melapor dan bertanggung jawab sepenuhnya kepada DPR.

4. Auditor Pajak

Direktorat Jendral (Ditjen) pajak bertanggung Jawab untuk memberlakukan peraturan pajak salah satu tanggung Jawab utama Ditjen Payak adalah mengaudit SPT wajib pajak untuk menentukan apakah SPT itu sudah mematuhi peraturan Pajak yang berlaku. Audit ini murni bersifat audit ketaatan. Auditor yang melakukan pemeriksaan itu disebut auditor Pajak.

5. Auditor internal

Auditor internal dipekerjakan oleh perusahaan untuk melakukan audit bagi manajemen sama seperti BPK mengaudit untuk DPR. Tanggung jawab auditor internal sangat beragam, tergantung pada yang mempekerjakan mereka. Ada staf audit internal yang hanya terdrin atas satu atau dua karyawan yang melakukan audit ketaatan secara rutin. Staff audit intermal lainnya mungkin terdiri atas lebih dari 100 karyawan yang memukul tanggung Jawab berlainan, termasuk dibanyak bidang diluar akuntansa. Banyak Juga auditor internal terlibat dalam audit operasional atau memiliki keahlian dalam mengevaluasi sistem komputer.

2.1.6 Akuntabilitas

2.1.6.1 Pengertian Akuntabilitas

Kantor akuntan publik dituntut untuk lebih akuntabel dalam menyelesaikan pekerjaan auditnya. Tanpa adanya sikap akuntabilitas maka kesimpulan yang dibuat tidak dapat memberikan masukan bagi pihak-pihak yang berkepentingan mengenai laporan keuangan perusahaan/instansi berdasarkan hasil audit yang telah dilakukan.

Menurut Gharthey 1987) pengertian akuntabilitas adalah sebagai berikut : *“Accountability is shown to find answers to questions relating to the service of what , whom, to whom , who belongs where and how”*. Adapun terjemahan dari konsep akuntabilitas menurut Gharthey di atas diterjemahkan oleh Mardiasmo (2006 : 4) sebagai berikut : “Akuntabilitas ditunjukkan untuk mencari jawaban terhadap pertanyaan yang berhubungan dengan pelayanan apa, siapa, kepada siapa, milik siapa yang mana dan bagaimana”.

Dari pengertian di atas, kemudian Menurut Mardiasmo (2006 : 7) menerangkan bahwa pengertian akuntabilitas adalah sebagai berikut :

“Kewajiban pemegang amanah (*agent*) untuk memberikan pertanggungjawaban, menyajikan, melaporkan, dan mengungkapkan segala aktivitas dan kegiatan yang menjadi tanggungjawabnya kepada pihak pemberi amanah (*principal*) yang memiliki hak dan kewenangan untuk meminta pertanggungjawaban tersebut”.

Kemudian menurut Sri Yuliani (2010:44) yaitu :

“Kewajiban untug menyampaikan pertanggungjawaban atau untuk menjawab dan menerangkan kinerja dan tindakan seseorang / badan hukum / pimpinan kolektif atau atau organisasi kepada pihak yang memiliki hak atau berkewenangan untuk meminta keterangan atau pertanggungjawaban”.

Dan menurut Peny Kusuma (2014:2) definisi akuntabilitas adalah sebagai berikut

“Akuntabilitas adalah bentuk lewajiban penyedia penyelenggaraan kegiatan publik untuk dapat menjelaskan dan menjawab segala hal menyangkut langkah dari seluruh keputusan dan proses yang dilakukan, serta pertanggungjawaban terhadap hasil dan kerjanya”.

Dari berbagai pengertian di atas, maka dapat disimpulkan bahwa dijelaskan bahwa akuntabilitas juga dapat berarti sebagai perwujudan pertanggungjawaban seseorang atau unit organisasi, dalam mengelola sumber daya yang telah diberikan dan dikuasai, dalam rangka pencapaian tujuan, melalui suatu media berupa laporan akuntabilitas kinerja secara periodik. Sumber daya dalam hal ini merupakan sarana pendukung yang diberikan kepada seseorang atau unit organisasi dalam rangka memperlancar pelaksanaan tugas yang telah dibebankan kepadanya. Wujud dari sumber daya tersebut pada umumnya berupa sumber daya manusia, dana, sarana prasarana, dan metode kerja. Sedangkan pengertian sumber daya dalam konteks negara dapat berupa aparatur pemerintah, sumber daya alam, peralatan, uang, dan kekuasaan hukum dan politik.

Selain itu, akuntabilitas juga dapat diuraikan sebagai kewajiban untuk menjawab dan menjelaskan kinerja dari tindakan seseorang atau badan kepada pihak-pihak yang memiliki hak untuk meminta jawaban atau keterangan dari orang atau badan yang telah diberikan wewenang untuk mengelola sumber daya tertentu. Dalam konteks ini, pengertian akuntabilitas dilihat dari sudut pandang pengendalian dan tolok ukur pengukuran kinerja.

Pertanyaan yang memerlukan jawaban tersebut antara lain ada yang harus dipertanggungjawabkan, mengapa pertanggungjawaban harus diserahkan, siapa yang bertanggungjawab terhadap berbagai bagian kegiatan dalam masyarakat, apakah pertanggungjawaban berjalan seiring dengan kewenangan yang memadai.

2.1.6.2 Akuntabilitas Auditor

Peran dan tanggung jawab auditor diatur dalam Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang ditetapkan oleh IAI ataupun Statement on Auditing Standards (SAS) yang dikeluarkan oleh Auditing Standards Board (ASB) (2011 : 46) adalah sebagai berikut :

- a) Tanggung jawab mendeteksi dan melaporkan kecurangan (fraud), kekeliruan, dan ketidakberesan.
- b) Tanggung jawab mempertahankan sikap independensi dan menghindari konflik.
- c) Tanggung jawab mengkomunikasikan informasi yang berguna tentang sifat dan hasil proses audit.
- d) Tanggung jawab menemukan tindakan melanggar hukum dari klien.

Diani Mardisar dan Ria dalam Pengaruh Akuntabilitas dan. Pengetahuan Terhadap Kualitas Hasil Kerja Auditor (2007 : 36) mengatakan bahwa kualitas hasil pekerjaan auditor dapat dipengaruhi oleh rasa kebertanggungjawaban (akuntabilitas) yang dimiliki oleh auditor dalam menyelesaikan pekerjaan auditnya. Oleh karena itu akuntabilitas merupakan salah satu faktor penting yang harus dimiliki auditor dalam melaksanakan tugasnya.

Untuk mengukur akuntabilitas, menurut Elisha dan Icuk Rangga Prabowo (2010 : 23) hal ini dapat digunakan tiga indikator sebagai berikut :

1. **Motivasi**, yang merupakan keadaan dalam diri seseorang yang mendorong keinginan individu untuk melakukan kegiatan tertentu untuk mencapai tujuan. Dengan adanya motivasi dalam bekerja, auditor diharapkan lebih memiliki intensitas, arah, dan ketekunan sehingga tujuan organisasi dapat dicapai. Terkait dengan akuntabilitas, seseorang dengan akuntabilitas tinggi akan memiliki motivasi yang tinggi pula dalam mengerjakan sesuatu.
2. **Pengabdian pada profesi**, yang dicerminkan dari dedikasi profesionalisme dengan menggunakan pengetahuan dan kecakapan yang dimiliki, serta keteguhan untuk tetap melaksanakan suatu pekerjaan. Sikap ini adalah ekspresi dari pencurahan diri yang total terhadap pekerjaan. Totalitas inilah yang menjadi tanggung jawab dan komitmen pribadi, sehingga kompensasi utama yang diharapkan dari pekerjaan adalah kepuasan rohani, kemudian baru materi.
3. **Kewajiban sosial**, yang merupakan pandangan tentang pentingnya peranan profesi dan manfaat yang diperoleh, baik oleh masyarakat maupun profesional

karena adanya pekerjaan tersebut. Jika auditor menyadari betapa besar perannya, maka ia akan memiliki keyakinan untuk melakukan pekerjaan dengan baik dan penuh tanggung jawab, sehingga ia merasa berkewajiban untuk memberikan yang terbaik bagi masyarakat dan juga profesinya.

2.1.6.3 Prinsip Prinsip Akuntabilitas

Prinsip akuntabilitas publik adalah suatu ukuran yang menunjukkan seberapa besar tingkat kesesuaian penyelenggaraan pelayanan dengan ukuran nilai-nilai atau norma-norma eksternal yang dimiliki oleh para stakeholders yang berkepentingan dengan pelayanan tersebut. Sehingga, berdasarkan tahapan sebuah program, akuntabilitas dari setiap tahapan adalah :

1. Pada tahap proses pembuatan keputusan, beberapa indikator untuk menjamin akuntabilitas publik adalah
 - a. Pembuatan keputusan harus dibuat secara tertulis dan tersedia bagi setiap warga yang membutuhkan.
 - b. Pembuatan keputusan sudah memenuhi standar etika dan nilai-nilai yang berlaku, artinya sesuai dengan prinsip-prinsip administrasi yang berlaku, artinya sesuai dengan prinsip-prinsip administrasi yang benar maupun nilai-nilai yang berlaku di stakeholders.
 - c. Adanya kejelasan dari sasaran kebijakan yang diambil, dan sudah sesuai dengan visi dan misi organisasi, serta standar yang berlaku.

- d. Adanya mekanisme untuk menjamin bahwa standar telah terpenuhi, dengan konsekuensi mekanisme pertanggungjawaban jika standar tersebut tidak terpenuhi.
 - e. Konsistensi maupun kelayakan dari target operasional yang telah ditetapkan maupun prioritas dalam mencapai target tersebut.
2. Pada tahap sosialisasi kebijakan, beberapa indikator untuk menjamin akuntabilitas publik adalah :
- a. Penyebarluasan informasi mengenai suatu keputusan, melalui media massa maupun media personal.
 - b. Akurasi dan kelengkapan informasi yang berhubungan dengan cara-cara mencapai saran suatu sasaran.
 - c. Akses publik pada informasi atas suatu keputusan setelah keputusan dibuat dan mekanisme pengaduan masyarakat.
 - d. Ketersediaan sistem informasi manajemen dan monitoring hasil yang dicapai oleh auditor.

2.1.6.4 Jenis dan Tipe Akuntabilitas

Akuntabilitas dibedakan dalam beberapa tipe, diantaranya menurut Rosjidi (2001 : 42), tipe atau jenis akuntabilitas dapat dikategorikan menjadi dua, yaitu :

1. Akuntabilitas Internal

Berlaku bagi setiap tingkatan dalam organisasi internal penyelenggara Negara termasuk pemerintah, dimana setiap pejabat dan pengurus publik baik individu atau kelompok secara hierarki berkewajiban untuk mempertanggungjawabkan kepada atasan langsungnya secara build in mengenai perkembangan kinerja

atau hasil pelaksanaan kegiatannya secara periodik maupun sewaktu-waktu bila dipandang perlu. Keharusan akuntabilitas internal pemerintah tersebut, telah diamanatkan dalam Instruksi Presiden Nomor 7 Tahun 1999 Akuntabilitas Kinerja Instansi pemerintahan (AKIP).

2. Akuntabilitas Ekternal

Melekat pada setiap lembaga Negara sebagai suatu organisasi untuk mempertanggungjawabkan semua amanat yang telah diterima dan dilaksanakan ataupun perkembangannya untuk dikomunikasikan kepada pihak eksternal dan lingkungan (publik or external accountability and environment).

Sedangkan menurut Mardiasmo (2009 : 72) akuntabilitas publik terdiri atas dua macam, yaitu :

1. Akuntabilitas Vertikal (*Vertical Accountability*)

Akuntabilitas vertikal (*vertical accountability*) adalah pertanggungjawaban atas pengelolaan dana kepada otoritas yang lebih tinggi.

2. Akuntabilitas Horizontal (*Horizontal Accountability*)

Akuntabilitas Horizontal (*horizontal accountability*) adalah pertanggungjawaban kepada masyarakat luas.

Dalam konteks organisasi pemerintah, akuntabilitas publik adalah pemberian informasi dan disclosure atas aktivitas dan kinerja finansial pemerintah kepada pihak-pihak yang berkepentingan dengan laporan tersebut. Menurut Lembaga Administrasi Negara (LAN) seperti yang dikutip oleh BPKP ada tiga macam akuntabilitas yaitu:

1. Akuntabilitas keuangan, akuntabilitas keuangan merupakan pertanggungjawaban mengenai integritas keuangan, pengungkapan, dan ketaatan terhadap peraturan.
2. Akuntabilitas manfaat, akuntabilitas manfaat pada dasarnya memberi perhatian kepada hasil dari kegiatan-kegiatan pemerintah.
3. Akuntabilitas prosedural, merupakan pertanggungjawaban mengenai apakah suatu prosedur dari pelaksanaan suatu kebijakan telah mempertimbangkan masalah moralitas, etika, kepastian hukum, dan ketaatan pada keputusan politis untuk mendukung pencapaian tujuan akhir yang telah ditetapkan.

Akuntabilitas keuangan merupakan pertanggungjawaban mengenai integritas keuangan, pengungkapan, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan. Jenis akuntabilitas ini memerlukan dukungan sistem informasi akuntansi yang memadai untuk terselenggaranya pelaporan. Sistem akuntansi yang tidak memadai merupakan salah satu faktor penyebab tidak diperolehnya laporan pertanggungjawaban pengelolaan keuangan daerah yang handal dan dapat dipercaya untuk dipergunakan dalam penerapan akuntabilitas keuangan daerah. Akuntabilitas publik yang harus dilakukan oleh organisasi sektor publik terdiri atas beberapa aspek.

Dimensi akuntabilitas yang harus dipenuhi oleh lembaga-lembaga publik tersebut antara lain menurut Mahmudi (2010 : 51) yang mengutip dari yaitu sebagai berikut :

1. Akuntabilitas Hukum dan Kejujuran

Akuntabilitas kejujuran dan hukum yang terkait dengan penghindaran penyalahgunaan jabatan dan jaminan adanya kepatuhan hukum adalah pertanggungjawaban lembaga-lembaga publik untuk berperilaku jujur dalam bekerja dan menaati ketentuan hukum yang berlaku. Akuntabilitas hukum menghendaki kepatuhan terhadap hukum dan peraturan lain dalam mengoperasikan organisasi sektor publik. Akuntabilitas hukum menjamin ditegakannya hukum. Akuntabilitas kejujuran berhubungan dengan penghindaran penyalahgunaan jabatan.

2. Akuntabilitas Manajerial

Akuntabilitas manajerial adalah pertanggungjawaban lembaga publik untuk melakukan pengelolaan organisasi secara efektif dan efisien. Akuntabilitas manajerial juga dapat diartikan sebagai akuntabilitas kinerja (*performance accountability*). Akuntabilitas manajerial juga berhubungan dengan akuntabilitas proses (*process accountability*) yang berarti bahwa proses organisasi harus dapat dipertanggungjawabkan, dengan kata lain tidak terjadi inefisien dan ketidakefektivan organisasi. Adanya kepatuhan terhadap prosedur, Adanya pelayanan publik yang responsif, Adanya pelayanan publik yang cermat.

3. Akuntabilitas Program

Akuntabilitas program berkaitan dengan pertimbangan apakah tujuan yang ditetapkan dapat dicapai atau tidak, dan apakah organisasi telah mempertimbangkan alternatif program yang memberikan hasil yang optimal

dengan biaya yang minimal. Lembaga publik harus mempertanggungjawabkan program yang telah dibuat sampai pada pelaksanaan program.

4. Akuntabilitas Kebijakan

Akuntabilitas terkait dengan pertanggungjawaban lembaga publik atas kebijakan-kebijakan yang diambil. Lembaga-lembaga publik hendaknya dapat mempertanggungjawabkan kebijakan yang telah ditetapkan dengan mempertimbangkan dampak di masa depan. Dalam membuat kebijakan harus dipertimbangkan tujuan kebijakan tersebut, mengapa kebijakan diambil, siapa sasarannya, pemangku kepentingan (stakeholder) mana yang terpengaruh dan memperoleh manfaat dan dampak (negatif) atas kebijakan tersebut.

5. Akuntabilitas Finansial

Akuntabilitas yang terkait dengan pertanggungjawaban lembaga-lembaga publik untuk menggunakan uang publik (public money) secara ekonomi, efisien, dan efektif, tidak ada pemborosan dan kebocoran dana serta korupsi. Akuntabilitas finansial sangat penting karena pengelolaan keuangan publik akan menjadi perhatian utama masyarakat. Akuntabilitas finansial mengharuskan lembaga-lembaga publik untuk membuat laporan keuangan untuk menggambarkan kinerja finansial organisasi kepada pihak luar.

Menurut Mardiasmo (2006 : 74) lebih lanjut mengidentifikasi 3 elemen utama akuntabilitas, yaitu :

1. Adanya kekuasaan untuk mendapatkan persetujuan awal sebelum sebuah keputusan dibuat. Hal ini berkaitan dengan otoritas untuk mengatur perilaku birokrat dengan menundukkan mereka di bawah persyaratan prosedural

tertentu serta mengharuskan adanya otorisasi sebelum langkah tertentu diambil. Tipikal akuntabilitas seperti ini secara tradisional dihubungkan dengan badan/lembaga pemerintah pusat (walaupun setiap departemen/lembaga dapat saja menyusun aturan atau standarnya masing-masing).

2. Akuntabilitas peran, yang merujuk pada kemampuan seorang pejabat untuk menjalankan peran kuncinya, yaitu berbagai tugas yang harus dijalankan sebagai kewajiban utama. Ini merupakan tipe akuntabilitas yang langsung berkaitan dengan hasil sebagaimana diperjuangkan paradigma manajemen publik baru (new public management). Hal ini mungkin saja tergantung pada target kinerja formal yang berkaitan dengan gerakan manajemen publik baru.
3. Peninjauan ulang secara retrospektif yang mengacu pada analisis operasi suatu departemen setelah berlangsungnya suatu kegiatan yang dilakukan oleh lembaga eksternal seperti kantor audit, komite parlemen, ombudsmen, atau lembaga peradilan. Bisa juga termasuk badan-badan di luar negara seperti media massa dan kelompok penekan. Aspek subyektivitas dan ketidakterprediksikan dalam proses peninjauan ulang itu seringkali bervariasi, tergantung pada kondisi dan aktor yang menjalankannya.

2.1.7 Kompetensi

2.1.7.1 Pengertian Kompetensi

Menurut Alvin A. Arens et. All (2013:42) mendefinisikan kompetensi sebagai berikut :

“Competence as a requirement for the auditor to have a formal education compared to auditing and accounting , sufficient practical experience for the job being done , as well as continuing professional education to follow”.

Dari pengertian tersebut, dapat diterjemahkan bahwa kompetensi merupakan suatu kecakapan dan kemampuan dalam menjalankan suatu pekerjaan atau profesinya. Orang yang kompeten berarti orang yang dapat menjalankan pekerjaannya dengan kualitas hasil yang baik. Dalam arti luas kompetensi mencakup penguasaan ilmu/ pengetahuan (*Knowledge*), dan keterampilan (*skill*) yang mencakupi, serta mempunyai sikap dan perilaku (*attitude*) yang sesuai untuk melaksanakan pekerjaan atau profesinya.

Menurut Sukrisno Agoes (2013:146) mendefinisikan kompetensi sebagai berikut:

*“Suatu kecakapan dan kemampuan dalam menjalankan suatu pekerjaan atau profesinya. Orang yang kompeten berarti orang yang dapat menjalankan pekerjaannya dengan kualitas hasil yang baik. Dalam arti luas kompetensi mencakup penguasaan ilmu/ pengetahuan (*Knowledge*), dan keterampilan (*skill*) yang mencakupi, serta mempunyai sikap dan perilaku (*attitude*) yang sesuai untuk melaksanakan pekerjaan atau profesinya”.*

Menurut Siti Kurnia Rahayu dan Ely Suhayati (2010 : 33) mendefinisikan kompetensi adalah “suatu kemampuan, keahlian (pendidikan dan pelatihan), dan pengalaman dalam memahami kriteria dan dalam menentukan jumlah bahan bukti yang dibutuhkan untuk dapat mendukung kesimpulan yang akan diambilnya.”

Sedangkan menurut Menurut Wibowo (2007) menjelaskan bahwa kompetensi adalah sebagai berikut : “Suatu kemampuan untuk melaksanakan atau melakukan suatu pekerjaan atau tugas yang dilandasi atas keterampilan dan pengetahuan serta dukungan oleh sikap kerja yang dituntut oleh pekerjaan itu tersebut.”

Dari berbagai teori dan konsepsi mengenai kompetensi di atas, maka dapat disimpulkan bahwa kompetensi adalah suatu kemampuan untuk melaksanakan atau melakukan suatu pekerjaan atau tugas yang dilandasi atas keterampilan dan pengetahuan serta didukung oleh sikap kerja yang dituntut oleh pekerjaan tersebut.

2.1.7.2 Kompetensi Auditor

Menurut Fitrawansyah (2014:46) mendefinisikan kompetensi bagi seorang auditor sebagai berikut :

“Kompetensi artinya auditor harus memiliki keahlian dibidang auditing dan mempunyai pengetahuan yang cukup mengenai bidang yang diauditnya” dari pengertian tersebut, dapat difahami bahwa kompetensi auditor yaitu kondisi dimana auditor harus memiliki kualifikasi untuk memahami kriteria yang digunakan dan harus kompeten untuk mengetahui

jenis serta jumlah bukti yang akan dikumpulkan guna mencapai kesimpulan yang tepat setelah memeriksa bukti itu.

Pengalaman dan pelatihan merupakan investasi yang mahal, tetapi sangat menentukan. KAP peringkat teratas mengeluarkan banyak sumber daya (uang dan waktu) untuk meningkatkan kemahiran auditornya, artinya dalam melaksanakan audi diperlukan sikap kompeten dimana didalamnya harus memiliki pengetahuan, pengalaman, dan pelatihan. Pada penelitian ini variabel yang digunakan adalah pengalaman dan pengetahuan.

Dari uraian di atas, dapat dikatakan bahwa kompetensi auditor adalah auditor yang dengan pengetahuan dan pengalamannya yang cukup dan eksplisit dapat melakukan audit secara objektif, cermat dan seksama. Auditor yang berpendidikan tinggi akan mempunyai banyak pengetahuan mengenai bidang yang digelutinya, sehingga dapat mengetahui berbagai masalah secara lebih mendalam. Selain itu, dengan ilmu pengetahuan yang cukup luas, auditor akan lebih mudah dalam mengikuti perkembangan yang semakin kompleks. Dengan begitu auditor akan dapat menghasilkan audit yang berkualitas tinggi.

Standar umum pertama menurut Ikatan Akuntan Indonesia, (2011) menyebutkan bahwa audit harus dilaksanakan oleh seorang atau lebih yang memiliki keahlian dan pelatihan teknis yang cukup sebagai auditor. Betapapun tingginya kemampuan seseorang dalam bidang-bidang lain, termasuk dalam bidang bisnis dan keuangan, ia tidak dapat memenuhi persyaratan yang dimaksudkan dalam standar auditing ini, jika ia tidak memiliki pendidikan serta pengalaman memadai dalam bidang auditing.

Adapun komponen-komponen yang harus dimiliki auditor yang kompeten menurut Ely dan Siti Rahayu (2010 : 34 - 37) kompetensi adalah sebagai berikut :

1. Pendidikan

Pencapaian keahlian dalam akuntansi dan auditing dimulai dengan pendidikan formal, yang diperluas melalui pengalaman dalam praktik audit. Untuk memenuhi persyaratan sebagai seorang profesional, auditor harus menjalani pelatihan teknis yang cukup. Pendidikan dalam arti luas meliputi pendidikan formal, pelatihan, atau pendidikan berkelanjutan.

2. Pengetahuan

Pengetahuan diukur dari seberapa tinggi pendidikan seseorang auditor karena dengan demikian auditor akan mempunyai semakin banyak pengetahuan (pandangan) mengenai bidang yang digelutinya sehingga dapat mengetahui berbagai masalah secara lebih mendalam, selain itu auditor akan lebih mudah dalam mengikuti perkembangan yang semakin kompleks. Pengetahuan adalah suatu fakta atau kondisi mengetahui sesuatu dengan baik yang didapat lewat pengalaman dan pelatihan. Definisi pengetahuan menurut ruang lingkup audit adalah kemampuan penguasaan auditor atau akuntan pemeriksa terhadap medan audit (penganalisan terhadap laporan keuangan perusahaan).

3. Pelatihan

Pelatihan yang didapatkan oleh auditor akan memberikan pengaruh yang signifikan terhadap perhatian kekeliruan yang terjadi. Auditor baru yang menerima pelatihan dan umpan balik tentang ditekni kecurangan menunjukkan

tingkat skeptik dan pengetahuan tentang kecurangan yang lebih tinggi dan mampu mendeteksi kecurangan dengan lebih baik.

4. Pengalaman

Pengalaman merupakan salah satu elemen penting dalam tugas audit disamping pengetahuan, sehingga tidak mengherankan apabila cara memandang dan menggapai informasi yang diperoleh selama melakukan pemeriksaan antara auditor pengalaman dengan yang kurang berpengalaman akan berbeda, demikian halnya dalam mengambil keputusan dalam tugasnya. Jika seseorang memasuki karier sebagai akuntan publik, ia harus lebih dulu mencari pengalaman profesi di bawah pengawasan akuntan senior yang lebih berpengalaman. Bahkan agar akuntan yang baru selesai menempuh pendidikan formalnya dapat segera menjalani pelatihan teknis dalam fropesinya, pemerintah masyarakat pengalaman kerja sekurang-kurangnya tiga tahun sebagai akuntan yang ingin memperoleh izin praktik dalam profesi akuntan publik (mengacu kepada SK Mentri Keuangan No. 43/KMK.017/1997 tanggal 27 januari 1997).

2.1.7.3 Sudut Pandang Kompetensi

Menurut Kusharyanti (2003), kompetensi dapat dilihat dari berbagai sudut pandang sebagai berikut :

1. Sudut pandang auditor individual

Ada banyak faktor yang mempengaruhi kemampuan auditor, antara lain pengetahuan dan pengalaman. Untuk melakukan tugas pengauditan, auditor memerlukan pengetahuan pengauditan (umum dan khusus) dan pengetahuan

mengenai bidang pengauditan, akuntansi dan industri klien. Selain itu diperlukan juga pengalaman dalam melakukan audit. Auditor yang berpengalaman mempunyai pemahaman yang lebih baik atas laporan keuangan sehingga keputusan yang diambil bisa lebih baik.

2. Sudut pandang audit tim.

Standar pekerjaan lapangan yang kedua menyatakan bahwa jika pekerjaan menggunakan asisten maka harus disupervisi dengan semestinya. Dalam suatu penugasan, satu tim audit biasanya terdiri dari auditor junior, auditor senior, manajer dan partner. Tim audit ini dipandang sebagai faktor yang lebih menentukan kualitas audit. Kerjasama yang baik antar anggota tim, profesionalisme, persistensi, skeptisme, proses kendali mutu yang kuat, pengalaman dengan klien, dan pengalaman industri yang baik akan menghasilkan tim audit yang berkualitas tinggi. Selain itu, adanya perhatian dari partner dan manajer pada penugasan ditemukan memiliki kaitan dengan kualitas audit.

3. Sudut pandang Kantor Akuntan Publik (KAP).

Besaran KAP diukur dari jumlah klien dan prosentse dari *audit fee* dalam usaha mempertahankan kliennya untuk tidak berpindah pada KAP yang lain. Berbagai penelitian (misal De Angelo 1981, Davidson dan Neu 1993, Dye 1993, Becker et.al. 1998, Lennox 1999) menemukan hubungan positif antara besaran KAP dan kualitas audit. KAP yang besar menghasilkan kualitas audit

yang lebih tinggi karena ada insentif untuk menjaga reputasi dipasar. Selain itu, KAP yang besar sudah mempunyai jaringan klien yang luas dan banyak sehingga mereka tidak tergantung atau tidak takut kehilangan klien (De Angelo, 1981). Selain itu KAP yang besar biasanya mempunyai sumber daya yang lebih banyak dan lebih baik untuk melatih auditor mereka, membiayai auditor ke berbagai pendidikan profesi berkelanjutan, dan melakukan pengujian audit dari pada KAP kecil.

Berdasarkan uraian yang telah dijelaskan sebelumnya, maka kompetensi dapat dilihat melalui berbagai sudut pandang. Namun dalam penelitian ini akan digunakan kompetensi dari sudut auditor individual, hal ini dikarenakan auditor adalah subyek yang melakukan audit secara langsung dan berhubungan langsung dalam proses audit sehingga diperlukan kompetensi yang baik untuk menghasilkan audit yang berkualitas.

2.1.7.4 Karakteristik Kompetensi

Ada empat karakteristik kompetensi menurut Syaiful F Prihadi (2004:92) yaitu sebagai berikut:

1. Motif (*Motives*)

Motif adalah hal-hal yang berfikir oleh seseorang untuk berfikir dan memiliki keringanan secara konsisten yang akan dapat menimbulkan tindakan.

2. Karakteristik (*Trains*)

Karakteristik adalah fisik-fisik dan respon-respon yang konsisten terhadap situasi dan informasi.

3. Pengetahuan (*Knowledge*)

Pengetahuan adalah informasi yang dimiliki seseorang dalam bidang-bidang tertentu.

4. Keterampilan (*Skill*)

Adalah kemampuan untuk melakukan tugas fisik atau mental.

2.1.7.5 Jenis - Jenis Kompetensi

Menurut Ramelan (2003:56), kompetensi itu ada dua yaitu kompetensi inti dan kompetensi generic atau kompetensi khusus.

1. Kompetensi Inti

Kompetensi inti adalah hal-hal yang harus dilakukan organisasi dan orang yang ada didalamnya agar bisa berhasil. Kompetensi inti ini merupakan hasil dari pembelajaran kolektif dalam organisasi. Mereka mengatakan bahwa kompetensi inti adalah komunikasi, keterlibatan dan komitmen mendalam untuk bekerja dalam organisasi.

2. Kompetensi Generik

Kompetensi generik adalah kompetensi yang berlaku untuk kategori karyawan tertentu, seperti manajer, pemimpin tim, teknisi desain, manajer cabang, spesialis kepersonaliaan, akuntan, ooperator mesin, asisten penjualan atau sekretaris, sebagai contoh, kompetensi generik manajer cabang bisa mencakup kepemimpinan, perencanaan dan pengorganisasian., pengembangan bisnis, hubungan pelanggan, keputusan komersial, keterampilan komunikasi dan hubungan antar pribadi.kompetensi generik bisa ditetapkan untuk kelompok jabatan yang secara fundamental sifat-sifat tugasnya sama, tetapi level pekerjaan yang ditangani berbeda-beda.

2.1.8 Kualitas Hasil Kerja Auditor

2.1.8.1 Pengertian Kualitas Hasil Kerja Auditor

Berdasarkan Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) yang dikutip dari Ikatan Akuntan Indonesia, (2011 : 78) audit yang dilaksanakan oleh seorang auditor dapat dikatakan berkualitas jika memenuhi ketentuan atau standar auditing yang berlaku umum (generally accepted auditing standards = GAAS) dan standar pengendalian mutu. Standar auditing tersebut dijadikan acuan auditor dalam memenuhi tanggung jawab profesionalnya dalam melaksanakan audit atas laporan keuangan.

Menurut Diani Mardsiar dan Ria Nelly Sari (2007) mengartikan kualitas hasil kerja yaitu :

“kualitas hasil kerja adalah jumlah respon yang benar yang diberikan seseorang dalam menyelesaikan sebuah pekerjaan yang dibandingkan dengan standar hasil kerja atau kriteria yang telah ditetapkan sebelumnya”.

Kemudian menurut Fandy Tjiptono dalam (2004) mengartikan kualitas hasil kerja yaitu :

“kualitas kerja adalah tingkat keunggulan yang diharapkan dan pengendalian atas tingkat keunggulan tersebut untuk memenuhi keinginan pelanggan”.

Kualitas hasil pekerjaan auditor bisa juga dilihat dari kualitas keputusan-keputusan yang diambil. Menurut Mardisar dan Sari (2007 : 40), ada dua pendekatan yang digunakan untuk mengevaluasi sebuah keputusan yaitu *outcome oriented* dan *process oriented*. Pendekatan *outcome oriented* digunakan jika solusi dari sebuah permasalahan atau hasil dari sebuah pekerjaan sudah dapat dipastikan. Untuk menilai kualitas keputusan yang diambil dilakukan dengan cara membandingkan solusi atau hasil yang dicapai dengan standar hasil yang telah ditetapkan sebelumnya. Sedangkan pendekatan *process oriented* digunakan jika solusi sebuah permasalahan atau hasil dari sebuah pekerjaan sangat sulit dipastikan. Maka untuk menilai kualitas keputusan yang diambil auditor dilihat dari kualitas tahapan/proses yang telah ditempuh auditor selama menyelesaikan pekerjaan dari awal hingga menghasilkan sebuah keputusan.

Jadi pentingnya kinerja auditor atau kualitas hasil kerja auditor adalah untuk memperjelas penerapan pengetahuan, kemampuan psikologis, konsep-konsep (ide-ide) terhadap organisasi yang dipimpinnya. Selain itu dengan memperlihatkan kinerja tugas yang baik, seorang auditor akan dapat lebih dipercaya oleh pihak pemakai jasanya.

Dari pengertian tentang kualitas hasil kerja auditor di atas maka dapat disimpulkan bahwa kualitas hasil kerja auditor merupakan kemungkinan auditor menemukan pelanggaran dalam sistem akuntansi dan pencatatannya pada laporan

keuangan yang disajikan oleh pihak manajemen. Dan auditor mampu mengungkapkan atas pelanggaran tersebut dalam laporan keuangan auditan demi mempertahankan akuntabilitasnya, dalam hal ini auditor berpedoman kepada standar auditing dan kode etik akuntan publik yang relevan.

2.1.8.2 Indikator Kualitas Hasil Kerja Auditor

Indikator merupakan alat untuk mengukur pencapaian kinerja (*input, outcome, dan output*) baik di tingkat Kabinet/Pemerintah ataupun di tingkat K/L. Pengukuran kinerja memerlukan penetapan indikator-indikator yang sesuai dan terkait dengan informasi kinerja (*impact, outcome, dan output*). Penyusunan indikator kinerja, perlu untuk mempertimbangkan kriteria sebagai berikut:

- a. *Relevant*: indikator terkait secara logis dan langsung dengan tugas institusi, serta realisasi tujuan dan sasaran strategis institusi ;
- b. *Well-defined*: definisi indikator jelas dan tidak bermakna ganda sehingga mudah untuk dimengerti dan digunakan ;
- c. *Measureable*: indikator yang digunakan diukur dengan skala penilaian tertentu yang disepakati, dapat berupa pengukuran secara kuantitas, kualitas atau harga.

Kualitas audit pada penelitian Singgih dan Bawono (2010) menggunakan empat indikator yaitu : budaya dalam KAP, keahlian dan kualitas *personal staff* dan partner audit, efektivitas proses audit, keandalan dan manfaat laporan audit.

a) Budaya dalam KAP

Pimpinan KAP selalu meminta pentingnya melaksanakan tugas sesuai dengan tanggung jawab profesionalnya sebagai auditor. Dalam situasi tertentu, dimana kebijakan internal KAP tidak diatur, KAP selalu mengacu pada kode etik, standar profesional akuntan publik dan sistem pengendalian mutu. *Training* yang diselenggarakan KAP, konseling, *appraisal*, promosi, dan struktur gaji yang baik meningkatkan karakter personal auditor (seperti integritas, objektivitas, independensi, sikap skeptis, kerja keras dan kematangan). Memberikan fasilitas finansial jangka pendek (seperti pinjaman lunak) kepada staff auditor merupakan bagian dari peningkatan kinerja auditor.

b) Keahlian dan kualitas personal staff dan partner audit

Bagian dari peningkatan keahlian dalam bidang akuntansi dan *auditing* perlu diselenggarakan *on the job training* berkelanjutan untuk seluruh jenjang jabatan agar isu-isu mutakhir dapat diserap oleh auditor. Partner dan manajer perlu melakukan penilaian dan seleksi atas isu-isu akuntansi dan *auditing* mutakhir agar *training* sesuai dengan kebutuhan auditor. KAP perlu menjaga dan mempertahankan staff yang memiliki pengalaman cukup, keahlian khusus dan memiliki kompetensi ini (karena *turnover* yang tinggi staff ahli dan berpengalaman berdampak pada kualitas audit). KAP perlu memberikan *mentoring* (nasihat yang bijak) dan memberikan

penilaian setelah dilakukannya *training* tersebut untuk mengukur kemampuan dan menilai keberhasilan *post training*.

c) Efektivitas proses audit

Pada tahap pelaksanaan audit, menerapkan teknik-teknik audit, seperti melakukan pengamatan, mengajukan pertanyaan, menganalisis, memverifikasi, menginvestigasi, dan mengevaluasi pada berbagai kondisi. Pemerolehan bukti audit yang kompeten selalu mengacu pada teknik dan prosedur audit yang telah ditetapkan KAP dan sistem pengendalian mutu (SPM). Mendiskusikan setiap ada permasalahan pemeriksaan dan atasan selalu mereview dan supervise secara memadai hasil pekerjaan auditor (KKP). Kertas kerja mengacu pada standar KKP KAP dan diadministrasikan dengan tertib dan rapi agar dapat dibaca oleh auditor berikutnya. Setiap kali ada perbedaan pertimbangan profesional terkait dengan *adjustment* antara auditor dengan tim, diselesaikan dengan baik oleh atasan.

d) Keandalan dan manfaat laporan audit

Pekerjaan lapangan audit (*audit field*) yang dilaksanakan telah sesuai dengan SPAP dan SPM KAP. Opini yang tercantum dalam setiap kertas kerja benar-benar telah mendukung laporan audit yang diterbitkan (karena dilampiri kecukupan bukti audit yang memadai) dan laporan tersebut sesuai dengan SPAP dan SPM KAP. Temuan audit (*audit finding*) didiskusikan terlebih dahulu dengan klien agar klien memahami kelemahan sistem pengendalian internnya.

2.2 Penelitian Terdahulu

Beberapa penelitian terdahulu yang telah dilakukan oleh para peneliti sebelumnya mengenai Pengaruh Akuntabilitas dan Kompetensi terhadap Kualitas Audit. Latifah Rosiyana (2014) yang berjudul Pengaruh Akuntabilitas, Kompetensi, Independensi dan Due Professional Care Terhadap Kualitas Audit (Studi Empiris pada Kamtor Akuntan Publik di Surakarta dan Yogyakarta). Hasil penelitian tersebut menyatakan bahwa akuntabilitas tidak berpengaruh terhadap kualitas audit, kompetensi berpengaruh terhadap kualitas audit, independensi tidak berpengaruh terhadap kualitas audit dan due professional care berpengaruh terhadap kualitas audit.

Singgih et al (2010) Mengangkat judul penelitian Pengaruh Independensi, Pengalaman, Due Professional Care dan Akuntabilitas Terhadap Kualitas Audit. Populasi pada penelitian ini adalah seluruh auditor di KAP Big Four yang ada di Indonesia. Penelitian ini menggunakan analisis regresi berganda. Hasilnya adalah independensi, pengalaman, due professional care dan akuntabilitas secara simultan dan parsial berpengaruh terhadap kualitas audit, sedangkan pengalaman tidak berpengaruh terhadap kualitas audit dan independensi merupakan variabel yang dominan berpengaruh terhadap kualitas audit.

Ilmiyati dan Suhardjo (2012) Mengangkat judul Pengaruh Akuntabilitas dan Kompetensi Auditor Terhadap Kualitas Audit (Studi Empiris Pada Kantor Akuntan Publik Di Bandung). Dalam penelitiannya sampel yang digunakan untuk penyebaran kuesioner ke 52 responden dan berdasarkan analisis penelitiannya dapat disimpulkan bahwa akuntabilitas dan kompetensi auditor berpengaruh

positif terhadap kualitas audit. Motivasi dan implementasi pertanggungjawaban sosial dalam diri auditor yang lebih besar serta kompetensi yang terdiri dari pengalaman dan pengetahuan seorang auditor berpengaruh positif terhadap kualitas audit yang dihasilkan.

Sari (2012) Judul penelitiannya yaitu Pengaruh Kompetensi dan Independensi Auditor Terhadap Kualitas Audit. Populasi dalam penelitiannya adalah auditor yang bekerja di Kantor Akuntan Publik di Semarang, dengan sampel penelitian menggunakan teknik purposive sampling sebanyak 42 auditor dan alat uji hipotesisnya adalah regresi berganda. Hasil kesimpulan dari penelitiannya bahwa kompetensi dan independensi auditor berpengaruh terhadap kualitas audit. Mardsiar dan Sari (2007) Judul penelitiannya yaitu Pengaruh Akuntabilitas dan Pengetahuan terhadap Kualitas Hasil Kerja Auditor. Hasil penelitian tersebut menyatakan bahwa untuk menghasilkan pekerjaan yang berkualitas auditor harus memiliki akuntabilitas dan pengetahuan yang tinggi.

Elisha Muliani Singgih dan Icuk Rangga Bawono (2010) Judul penelitiannya yaitu Pengaruh Independensi, Pengalaman, Due Professional care dan Akuntabilitas Terhadap Kualitas Audit (Studi pada Auditor di KAP “Big Four” di Indonesia). Hasil Penelitian tersebut menyatakan bahwa Independensi, pengalaman, *due professional care* dan akuntabilitas secara simultan berpengaruh terhadap kualitas audit, Independensi, *due professional care* dan akuntabilitas secara parsial berpengaruh terhadap kualitas audit, sedangkan pengalaman tidak berpengaruh terhadap kualitas audit, Independensi merupakan variabel yang dominan berpengaruh terhadap kualitas audit.

Tabel 2.1

Penelitian Terdahulu

Penelitian terdahulu	Judul Penelitian	Variabel	Perbedaan Dengan Penelitian Penulisan	Persamaan Dengan Penelitian Penulisan	Hasil Penelitian
Singgih et al (2010)	Pengaruh Independensi, Pengalaman, Due Professional Care Dan Akuntabilitas Terhadap Kualitas Audit	Variabel Independen (X): Independensi, Pengalaman, Due Professional Care, Akuntabilitas Variabel Dependen (Y): Kualitas Audit	Penulis melakukan penelitian di KAP Bandung sedangkan penelitian terdahulu melakukan penelitian di Kap Big Four yang ada di Indonesia Pengurangan variabel independen 1.Independensi 2.Pengalaman 3.Due professional care	Penelitian terdahulu dengan penulis memiliki kesamaan variabel dependen yaitu: Kualitas Audit dan independen yaitu : Akuntabilitas	Independensi, pengalaman, due professional care dan akuntabilitas berpengaruh terhadap kualitas audit sedangkan pengalaman tidak berpengaruh terhadap kualitas audit, dan independensi lebih dominan.
Madsiar dan Sari (2007)	Pengaruh Akuntabilitas dan Pengetahuan terhadap Kualitas Hasil Kerja Auditor	Variabel Independen (X): Akuntabilitas, Pengetahuan Variabel Dependen (Y): Kualitas Hasil Kerja Auditor	Penulis melakukan penelitian di KAP Bandung sedangkan penelitian terdahulu melakukan penelitian di Surakarta dan	Penelitian terdahulu menggunakan etika auditor sebagai variabel moderasi sedangkan penulis hanya menggunakan	Penulis memiliki kesamaan dengan penelitian terdahulu terdapat pada variabel independen

			<p>Badan Inspektorat Kabupaten Buleleng dan Kabupaten Bangli</p> <p>Pengurangan variabel dependen : Kualitas Hasil Kerja Auditor</p>	<p>variabel independen dan dependen saja.</p> <p>Penelitian terdahulu melakukan penelitian di BPKP DKI Jakarta sedangkan penulis di KAP Bandung</p>	
--	--	--	--	---	--

2.3 Kerangka Pemikiran

Dari berbagai konsep dan teori yang telah dijabarkan di atas, maka penulis menyusun kerangka berfikir bahwa salah satu fungsi dari akuntan publik adalah menghasilkan informasi yang akurat dan dapat dipercaya untuk pengambilan keputusan. Namun adanya konflik kepentingan antara pihak internal dan eksternal perusahaan, menuntut akuntan publik untuk menghasilkan laporan auditan yang berkualitas yang dapat digunakan oleh pihak-pihak tersebut. Selain itu dengan menjamurnya skandal keuangan baik domestik maupun manca negara, sebagian besar bertolak dari laporan keuangan yang pernah dipublikasikan oleh perusahaan. Hal inilah yang memunculkan pertanyaan tentang bagaimana kualitas audit yang dihasilkan oleh akuntan publik dalam mengaudit laporan keuangan klien. Berbagai penelitian tentang kualitas audit yang pernah dilakukan menghasilkan temuan yang berbeda mengenai faktor pembentuk kualitas audit. Namun secara umum menyimpulkan bahwa untuk menghasilkan audit yang berkualitas, seorang

akuntan publik yang bekerja dalam suatu tim audit dituntut untuk memiliki kompetensi yang cukup dan akuntabilitas yang baik

2.3.1 Pengaruh Akuntabilitas terhadap Kualitas Hasil Kerja Auditor

Bahwa akuntabilitas memiliki suatu pengaruh terhadap tingkat kinerja seperti yang berikut ini: “Pengukuran kinerja sangat penting untuk menilai akuntabilitas organisasi dan manajer dalam menghasilkan pelayanan publik yang lebih baik” (Mardiasmo 2002:121). Meisser dan Quilliem meneliti pengaruh akuntabilitas terhadap kualitas hasil kerja auditor “Akuntabilitas yang dimiliki auditor dapat meningkatkan proses kognitif auditor dalam mengambil keputusan”. (Meisser dan Quilliem dalam Diani Mardisar dan Ria Nelly Sari 2007:3). Berdasarkan teori dan penelitian yang dilakukan, maka dapat disimpulkan bahwa akuntabilitas memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kognitif (penilaian kinerja) auditor pada kantor akuntan publik

Robbins (2008 : 222) dalam Singgih dan Bawono (2010) mendefinisikan motivasi (*motivation*) sebagai proses yang menjelaskan intensitas, arah, dan ketekunan seorang individu untuk mencapai tujuannya. Dengan adanya motivasi dalam bekerja, maka para auditor diharapkan lebih memiliki intensitas, arah, dan ketekunan sehingga tujuan organisasi pun lebih mudah tercapai.

2.3.2 Pengaruh Kompetensi terhadap Kualitas Hasil Kerja Auditor

Menurut Susanto (2000) dalam Nizarul (2006), definisi kompetensi yang sering dipakai adalah karakteristik–karakteristik yang mendasari individu untuk

mencapai kinerja superior dengan kualitas kerja yang baik. Kompetensi juga merupakan pengetahuan, keterampilan dan kemampuan yang dibutuhkan untuk pekerjaan– pekerjaan non rutin.

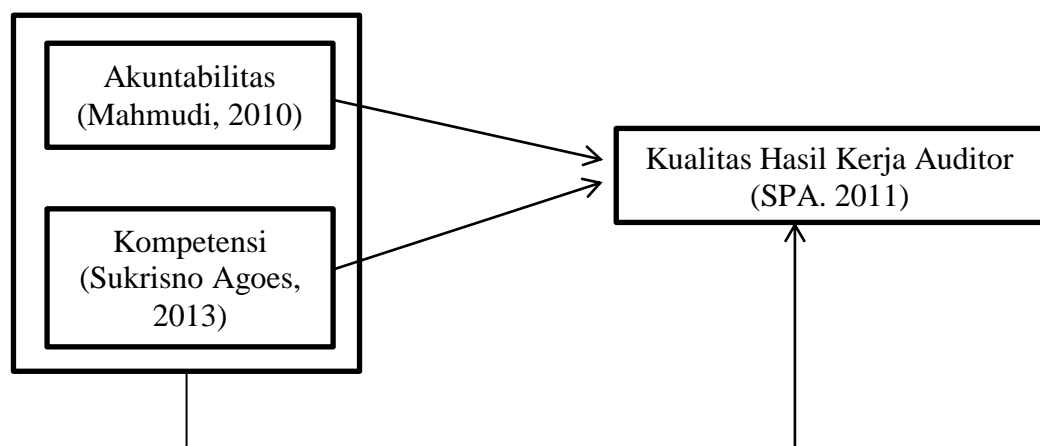
Kompetensi yang dibutuhkan dalam melakukan audit yaitu pengetahuan dan kemampuan. Auditor harus memiliki pengetahuan untuk memahami entitas yang diaudit, kemudian auditor harus memiliki kemampuan untuk bekerja sama dalam tim serta kemampuan dalam menganalisa permasalahan. Christiawan (2002) dan Alim *dkk.* (2007) menyatakan bahwa semakin tinggi kompetensi auditor akan semakin baik kualitas hasil pemeriksaannya.

2.3.3 Pengaruh Akuntabilitas dan Kompetensi Terhadap Kualitas Hasil Kerja Auditor

Menurut Satrio (2010) penelitian tersebut membuktikan bahwa kompetensi dan akuntabilitas, berpengaruh terhadap kualitas hasil kerja auditor. Dari hasil tersebut terbukti bahwa kompetensi dan akuntabilitas mempengaruhi auditor atau akuntan publik dalam memeriksa laporan keuangan. Semua faktor-faktor tersebut sangat dibutuhkan dan perlu dimiliki seorang auditor untuk menjaga kualitas, integritas, dan kapabilitas terhadap setiap individu. Seorang auditor tidak hanya mempunyai tugas memeriksa laporan keuangan, tetapi juga bagaimana mengembangkan diri, meningkatkan kualitas, bermanfaat bagi orang lain. Selain akuntabilitas dan kompetensi berpengaruh terhadap kualitas hasil kerja auditor, akuntabilitas juga memiliki hubungan dengan kompetensi yang berpengaruh.

Penjelasan mengenai pengaruh akuntabilitas dan kompetensi auditor terhadap kualitas hasil kerja auditor dapat dilihat secara singkat melalui kerangka pemikiran. Kerangka pemikiran yang dibuat berupa gambar skema untuk lebih menjelaskan mengenai hubungan antara variable independen dan variable dependen. Berikut ini adalah kerangka pemikiran dari penelitian mengenai pengaruh akuntabilitas dan kompetensi auditor terhadap kualitas hasil kerja auditor :

Gambar 2.1.
Alur Kerangka Berpikir



Hubungan antara akuntabilitas dan kompetensi auditor terhadap kualitas hasil kerja auditor dapat dijabarkan sebagai berikut :

2.4 Hipotesis penelitian

Menurut Sugiyono (2010:93) mengungkapkan bahwa pengertian hipotesis adalah sebagai berikut:

“Hipotesis merupakan jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian, oleh karena itu rumusan masalah penelitian biasanya disusun dalam bentuk kalimat pertanyaan”.

Hipotesis penelitian dapat diartikan sebagai jawaban yang bersifat sementara terhadap masalah penelitian, sampai terbukti melalui data yang terkumpul dan harus diuji secara empiris. Maka berdasarkan landasan teori dan kerangka pemikiran yang telah diuraikan sebelumnya maka dalam penelitian ini, rumusan hipotesis penelitian yang diajukan penulis adalah sebagai berikut:

- H1 : Terdapat pengaruh Positif antara akuntabilitas terhadap Kualiatas Hasil Kerja Auditor
- H2 : Terdapat pengaruh Positif antara Kompetensi auditor terhadap kualitas Hasil Kerja Auditor
- H3 : Terdapat pengaruh antara akuntabilitas dan Kompetensi auditor terhadap kualitas Hasil Keja Auditor.